

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 29808C

Inscrit le 3 février 2012

Audience publique du 26 juin 2012

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 5 janvier 2012 (n° 27606 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société à responsabilité limitée de droit néerlandais ... , ...,
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial
communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29808C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 3 février 2012 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFER pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 25 janvier 2012, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 5 janvier 2012, par lequel ledit tribunal a déclaré fondé le recours introduit par la société à responsabilité limitée de droit néerlandais ... , représentée par son conseil de gérance actuellement en fonctions, établie et ayant son siège social à ..., et son administration centrale à ..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés ... sous le numéro ... et au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., et tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006, émis le 6 mai 2009, de manière à avoir annulé, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes ayant eu à statuer sur les mérites d'une réclamation contre les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006 et renvoyé le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 2 mars 2012 par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 mars 2012 par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 mai 2012.

A défaut de déclaration d'impôt déposée pour l'année 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions Directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », procéda par voie de taxation d'office et émit le 6 mai 2009 à l'égard de la société à responsabilité limitée de droit néerlandais ... , désignée ci-après par la « *société* ... », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2006.

Le 1^{er} juillet 2009, la société ... adressa au bureau d'imposition des déclarations d'impôt pour les années 2006 et 2007, réceptionnées en date du 2 juillet 2009 par le bureau d'imposition. Cet envoi fut accompagné d'un courrier de la part de la société ... de la teneur suivante :

« Nous vous prions de bien vouloir trouver ci-joint un exemplaire de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006 et un exemplaire de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007. »

Nous restons à votre entière disposition pour tout complément d'information (...) ».

Par courrier recommandé daté au 20 août 2009, la société ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », dans les termes suivants :

« (...) Permettez-nous de vous adresser un recours hiérarchique contre le bulletin de taxation d'office émis par votre administration pour l'exercice d'imposition 2006. »

Nous vous avons adressé nos déclarations fiscales au mois de juin dernier.

Mais le dernier extrait de compte fait toujours état pour 2006 d'une imposition forfaitaire d'un montant similaire aux années précédentes. Or nous avons cédé nos activités en 2005.

Nos déclarations fiscales font apparaître un profit 2006 limité à ... EUR et à ... EUR pour 2007.

En conséquence, nous vous prions de bien vouloir accepter notre réclamation et ajuster notre imposition. (...) ».

Par courrier répertorié sous le numéro ... du rôle, daté du 24 août 2009, l'administration des Contributions directes sollicita, par application des §§ 107, 238 et 254 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », la justification du pouvoir d'agir du signataire du prédit courrier du 20 août 2009 en exigeant une procuration établissant son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite. Par courrier du 27 août 2009, la société ... envoya la procuration sollicitée à l'administration des Contributions directes.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 décembre 2010, la société ... fit déposer un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006, suite à une décision implicite de rejet résultant du silence de plus de six mois observé par le directeur ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006.

Par jugement du 5 janvier 2012, le tribunal administratif rejeta un premier moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par le délégué du gouvernement et tiré de ce que l'objet de la demande ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement exposés. Relativement au deuxième moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement fondé sur la tardiveté de la réclamation du 20 août 2009 contre les bulletins en cause, le tribunal décida qu'une réclamation orale invoquée par la société ... ne se trouvait pas suffisamment établie en cause, mais que le courrier du 1^{er} juillet 2009 avec les déclarations d'impôts et autres pièces y annexées était à qualifier de réclamation contre les bulletins susvisés du 6 mai 2009, de sorte que le recours contentieux, introduit plus de six mois après la soumission de cette réclamation, était à déclarer recevable.

Quant au fond, le tribunal retint qu'en ne procédant pas à un examen des pièces produites, le directeur n'avait pas respecté ses obligations d'investigation dans le cadre d'une procédure d'imposition et qu'il n'avait pas non plus procédé à la vérification de la régularité de la comptabilité produite en cause. Sur base de ce constat et afin de maintenir dans le chef de la société ... la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, le tribunal annula la décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes et lui renvoya le litige pour lui permettre d'examiner les pièces versées en cause, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite et de contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de retracer un écart significatif des bulletins d'impôt de l'année 2006 établis par voie de taxation d'office par rapport aux revenus réels de la société ... pour en tirer, le cas échéant, les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 3 février 2012, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a régulièrement relevé appel de ce jugement du 5 janvier 2012.

A l'appui de son appel, l'Etat critique en premier lieu que ce serait à tort que les premiers juges ont qualifié le transmis de la partie intimée du 1^{er} juillet 2009 comme réclamation contre les bulletins litigieux pour en conclure que cette réclamation aurait été valablement introduite dans le délai légal de trois mois.

L'Etat considère par contre que même si le § 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il faudrait quand même que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Or, le simple transmis du 1^{er} juillet 2009 comporterait seulement en annexe les déclarations d'impôts pour les années 2006 et 2007, ensemble les documents comptables à leur appui, mais le texte de ce transmis ne ferait ressortir aucune intention de contester les bulletins d'impôt émis au titre de l'année 2006 et il ne saurait être raisonnablement admis que le simple dépôt d'une déclaration d'impôt puisse être assimilé à une manifestation d'une volonté d'introduire un recours contre les bulletins de l'année 2006.

L'Etat reproche dans ce cadre également aux premiers juges de ne pas avoir pris en considération le fait que la partie intimée a introduit ultérieurement, en date du 20 août 2009, une réclamation écrite au sens des §§ 228 et 249 AO devant le directeur même si cette réclamation devait être qualifiée de tardive. Selon l'Etat, le fait d'admettre que la partie intimée avait d'ores et déjà réclamé par son transmis du 1^{er} juillet 2009 devrait entraîner que l'introduction d'une réclamation formelle écrite auprès du directeur de l'administration des Contributions directes serait à qualifier d'inutile voire ferait double emploi.

L'Etat conclut qu'à défaut de réclamation préalable valablement introduite, le recours en réformation de la partie intimée aurait dû être déclaré non fondé.

La société ... réitère son argumentation déjà invoquée en première instance, suivant laquelle elle aurait introduit une réclamation orale contre les bulletins d'impôt du 6 mai 2009, en ce que, suite à la réception desdits bulletins, une de ses employées, en l'occurrence Madame, aurait téléphoné, sur ordre du gérant de la société ..., au bureau d'imposition pour réclamer contre lesdits bulletins. Tout en admettant qu'un procès-verbal dressé par un fonctionnaire du bureau d'imposition pour enregistrer cette réclamation orale ferait défaut, la société ... se prévaut d'une attestation testimoniale d'une autre employée, Madame, qui aurait été présente au moment de l'appel téléphonique fait par Madame ... au bureau d'imposition. Elle ajoute que le courrier du 1^{er} juillet 2009 portant dépôt de la déclaration fiscale pour l'année 2006 devrait être qualifié de réclamation implicite et que le courrier du 20 août 2009 n'aurait été envoyé au bureau d'imposition qu'en raison de l'inaction de celui-ci après l'entretien téléphonique prévu et le courrier du 1^{er} juillet 2009.

Le § 249 AO dispose comme suit :

« (1) *Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

(2) *Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.*

(3) *Die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt (...).* ».

Relativement à l'argumentation de la société ... suivant laquelle une réclamation orale aurait été introduite pour son compte par son employée, Madame ..., par voie téléphonique, c'est à juste titre que les premiers juges ont considéré qu'il ne se dégage pas de l'attestation testimoniale de Madame ... qu'elle aurait assisté directement à la conversation téléphonique entre Madame ... et le bureau d'imposition, Madame ... déclarant avoir assisté à un entretien entre le gérant de la société ... et Madame ... concernant l'imposition litigieuse et les suites à y donner et ayant seulement relaté le résultat de l'entretien téléphonique de Madame ... avec le bureau d'imposition tel qu'il fut à sa connaissance. Les premiers juges ont partant dénié à bon droit toute valeur probante à cette attestation pour être contraire au premier alinéa de l'article 402 du Nouveau Code de Procédure Civile qui dispose que « *l'attestation contient la relation des faits auxquels son auteur a assisté ou qu'il a personnellement constatés* ». Il s'ensuit qu'au-delà du défaut d'un procès-verbal dressé par le bureau d'imposition,

l'existence de la réclamation orale invoquée par la société ... ne se trouve pas établie par les éléments soumis en cause.

Concernant ensuite la question de la qualification du courrier du 1^{er} juillet 2009 comme réclamation écrite, le tribunal a retenu à bon droit qu'il indique clairement l'auteur dont il émane, à savoir la société ..., le courrier étant signé par l'un de ses gérants, de manière à répondre à cet égard aux exigences du § 249 (1) AO.

Les premiers juges ont ensuite judicieusement admis que si le § 249 (2) AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, cet alinéa commande une interprétation large de la notion de réclamation et que les déclarations du contribuable doivent être considérées comme l'expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux toutes les fois que la voie de la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour lui, le critère essentiel étant en effet celui de définir le but que le contribuable entend atteindre en substance et de voir quelle voie de recours permet d'atteindre ce but (cf. BECKER, RIEWALD, KOCH : AO, 1968, ad § 238, Anm. 2 e) (2); Jean OLINGER: *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, ETUDES FISCALES n^{os} 81-85, n^o 76). Afin de conférer la portée nécessaire à l'interprétation large de la notion de réclamation, il y a lieu de tenir compte, afin d'examiner la substance des déclarations du contribuable, non pas seulement de ses déclarations expressément formulées, mais également de celles qui se dégagent nécessairement du contenu global des documents soumis dans le contexte donné.

Il est certes vrai que la société ..., dans ledit courrier du 1^{er} juillet 2009, n'a pas précisé explicitement qu'elle se sentait lésée par les bulletins litigieux et qu'elle solliciterait un réexamen de ses impositions. Cependant, en annexe à ce courrier, la société ... a transmis au bureau d'imposition sa déclaration d'impôt pour l'année 2006 ensemble avec les pièces justificatives, telles que les comptes annuels, le bilan de consolidation, le bilan fiscal, la détermination de la réserve de conversion, la reconstitution du résultat de la succursale, l'établissement de la valeur unitaire de l'entreprise, des notes explicatives relatives au bilan fiscal et à la détermination du résultat de la succursale, ainsi que les résolutions des associés relatives à l'année 2006. Il y a lieu d'ajouter que parmi les documents remis par la société ..., le document intitulé « *Notes to the accounts* » relate la cession des activités en septembre 2005 (« *On September 22, 2005, the Company sold itss trading activity carried by its Swiss Branch to a third party, AG, ... (...)* »). En outre, les comptes annuels de l'exercice 2006 et la déclaration fiscale renseignent un bénéfice commercial global de ... €, dont seulement ... € seraient soumis à l'imposition au Luxembourg au vu de l'imputation du restant du résultat à l'établissement stable suisse de la société ...

D'un autre côté, les bulletins d'impôt litigieux du 6 mai 2009 imputent pour l'année 2006 à la partie intimée un bénéfice commercial global de ... €, dont ... € au titre de bénéfice imputable au siège luxembourgeois et donc soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal luxembourgeois.

Au vu de ces éléments et plus particulièrement de l'écart substantiel entre le bénéfice taxé par le bureau d'imposition pour l'exercice 2006 et celui découlant des comptes annuels de la société ..., il appert que celle-ci avait clairement un intérêt à introduire une réclamation afin de voir procéder à un réexamen global de son imposition et réduire les cotes d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal fixées sur le fondement des bases d'imposition établies par voie de taxation.

La Cour partage dès lors l'analyse des premiers juges qu'alors même que ledit courrier du 1^{er} juillet 2009 ne mentionne pas expressément que la société ... entendait exercer

son droit à réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le contenu global de la demande consistant en la soumission, en annexe à ce courrier, des éléments nécessaires au directeur pour procéder à un réexamen complet de l'imposition de la société ... au titre de l'exercice 2006 doit être interprétée comme l'expression de la mise en avant d'une lésion découlant d'une imposition excessive dont elle fait état et de sa demande tendant à un réexamen de cette imposition. La circonstance que la société ... a communiqué, en annexe au même courrier du 1^{er} juillet 2009, également sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, exercice au titre duquel une imposition n'était pas encore intervenue, n'est pas de nature à affecter cette analyse, étant donné qu'il y a lieu d'examiner séparément les éléments relatifs à des années d'imposition distinctes.

Comme les premiers juges l'ont encore retenu à bon escient, la soumission du courrier du 1^{er} juillet 2009 et de ses annexes susvisées dans le délai de réclamation de trois mois à partir de la notification des bulletins d'impôt litigieux conforte cette analyse de la volonté de la société ... de réclamer contre lesdits bulletins.

Ladite analyse trouve son ultime confirmation dans le courrier de la société ... du 20 août 2009 dont il se dégage qu'elle avait déjà entendu obtenir une réduction des cotes d'impôt fixées par les bulletins litigieux du 6 mai 2009 en envoyant le courrier du 1^{er} juillet 2009 avec ses annexes, mais qu'ayant reçu notification d'extraits de comptes renseignant encore les cotes d'impôt établies par la voie de la taxation, elle réitérait sa demande d'accepter sa réclamation.

Par voie de conséquence, il y a lieu de retenir, par confirmation des premiers juges, que le courrier prévisé du 1^{er} juillet 2009, ensemble avec le dépôt de la déclaration fiscale pour l'année 2006 et des pièces justificatives afférentes, s'analyse en une réclamation contre les bulletins du 6 mai 2009 au sens du § 249 (2) AO.

Etant donné encore que la société ... a introduit son recours contentieux le 30 décembre 2010, soit après l'expiration du délai de six mois prévu par l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, et qu'aucune décision directoriale n'est intervenue suite à sa réclamation du 1^{er} juillet 2009, la société ... a valablement saisi le juge administratif de son recours contre les bulletins du 6 mai 2009 et partant du fond des taxations opérées à travers lesdits bulletins. C'est partant à juste titre que les premiers juges ont déclaré le recours de la société ... recevable et le moyen afférent de l'Etat est à rejeter.

A titre subsidiaire, l'Etat déclare réitérer ses arguments déjà exposés en première instance en ce que la réclamation du 20 août 2009 serait limitée à la simple contestation de la taxation litigieuse, mais qu'elle ne contiendrait aucune précision supplémentaire quant à l'objet exact de cette contestation, ni aucune explication concrète en quoi exactement cette taxation lui ferait grief.

Par référence à la jurisprudence administrative existante, l'Etat fait valoir que le contribuable ne pourrait prospérer dans sa réclamation que s'il rapportait la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt en cause, mais qu'en l'espèce, les comptes annuels et le bilan consolidé de l'année 2006 ne contiennent pas des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins entrepris, aux motifs, d'abord, que ces documents n'ont été déposés qu'après l'émission des bulletins litigieux et, ensuite, qu'ils seraient erronés notamment parce qu'ils ne reprennent pas le montant du bénéfice commercial de l'année 2005 d'ores et déjà soumis à imposition définitive.

L'Etat en déduit que par son attitude défaillante, la partie intimée aurait enlevé à l'administration fiscale toute possibilité d'investigation de sa situation patrimoniale effective et qu'elle aurait ôté au directeur la plénitude de ses pouvoirs, notamment la possibilité de procéder à une réformation *in pejus*, pouvoir dont ne disposent pas les juridictions administratives au niveau de la phase contentieuse.

En vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge.

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au § 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

D'un autre côté, s'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, un contribuable qui s'est soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le § 208 (1) AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (Cour adm. 19 mai 2009, n° 25152C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 481).

Il est vrai que la Cour a déjà décidé que la seule déclaration d'impôt, sans pièces justificatives, n'a pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels. Il n'en reste pas moins qu'en l'espèce, la société ... a fait accompagner sa

réclamation formée par son courrier du 1^{er} juillet 2009 de sa déclaration d'impôt et de ses comptes annuels, ensemble ses annexes, et que ces éléments doivent être considérés comme suffisants pour avoir mis le directeur en mesure de procéder à un réexamen du cas d'imposition en cause, d'éventuelles lacunes ou incohérences étant un motif pour le directeur de faire usage des pouvoirs d'investigation lui conférés dans le cadre de la procédure de réclamation.

En outre, les « *notes to the accounts* » accompagnant les comptes annuels de l'exercice 2006 soumis au bureau d'imposition avec le courrier du 1^{er} juillet 2009 font état d'une cession par la société ... en septembre 2005 de son activité de négoce de ...alliages exercée à travers son établissement stable suisse. Les contrats afférents avaient déjà été déposés par la société ... en annexe à sa déclaration d'impôt de l'année 2005. Ainsi, un « *asset purchase agreement* » du 20 septembre 2005 entre la société ... et la société AG, établie à ... , prévoit la cession à celle-ci des biens mobiliers, des contrats en cours et de la clientèle relatifs à cette activité de négoce de ferroalliages avec effet au 31 décembre 2004 et un « *commission agreement* » du même jour entre les mêmes parties désigne la société ... comme commissionnaire pour compte de la société AG pour toutes les transactions accomplies durant la période du 1^{er} janvier au 30 septembre 2005. Par voie de conséquence, cette cession d'activités par la société ... et la diminution sensible de son résultat à partir de ce moment se trouvent dûment documentées par les éléments en cause.

Si l'Etat conteste la valeur probante des comptes annuels de la société ... pour l'exercice 2006 en se prévalant de leur caractère erroné faute de reprendre le montant du bénéfice commercial de l'année 2005 d'ores et déjà soumis à imposition définitive, il appert pourtant des éléments en cause que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2005 avaient été émis le 29 avril 2009 sur base des comptes annuels commerciaux définitifs et du bilan fiscal afférent indiquant un résultat fiscal consolidé de ... €, soumis au bureau d'imposition en date du 13 mars 2009, et que la société ... avait déposé le 29 avril 2009 des déclarations d'impôts rectificatives et un bilan fiscal modifié à leur base renseignant un résultat fiscal consolidé réduit à ... €. C'est sur base de ce dernier bilan fiscal pour l'exercice 2005 que la société ... a fait dresser son bilan fiscal de l'exercice 2006 reprenant ainsi sous le poste des résultats reportés un bénéfice de l'exercice 2004 de ... € au lieu du bénéfice de ... €.

Concernant l'argumentation étatique, il se dégage d'une note manuscrite insérée au dossier fiscal versé en cause que le bureau d'imposition considère le bilan fiscal rectificatif de l'exercice 2005 déposé le 29 avril 2009 comme faux, aux motifs que le capital social devrait être indiqué avec sa valeur historique de ... € et que le montant de la réserve de conversion fiscale serait de ... € au lieu de ... €. Cependant, au-delà de cette critique de certains montants repris dans le bilan fiscal de l'exercice 2006, l'Etat n'expose pas quelle serait l'incidence chiffrée de ces prétendues erreurs sur le résultat imposable au Luxembourg dans le chef de la société

D'un autre côté, la société ... conclut simplement au renvoi devant le bureau d'imposition sans autrement préciser son argumentation par rapport aux montants à retenir au bilan fiscal de l'exercice 2006.

Il ressort du bilan fiscal et de la détermination du résultat de la succursale suisse annexés à la déclaration d'impôt pour l'exercice 2006 que, même en retenant un bénéfice fondé sur les montants de capital social, de résultats reportés et de réserve de conversion fiscale préconisés par le bureau d'imposition dans la note susvisée, le résultat imposable au Luxembourg au titre de l'exercice 2006 ne dépasserait pas le double de celui de ... € déclaré

par la société ... et resterait partant largement en-deçà du bénéfice de ...€ taxé par le bureau d'imposition dans les bulletins entrepris.

Au vu des principes ci-avant retenus, et notamment quant au caractère approximatif d'une modification des bases d'imposition à laquelle un contribuable ayant fait l'objet d'une taxation de revenus à défaut de déposer une déclaration d'impôt est censé s'être accommodé, il y a lieu de conclure que la société ... a établi l'existence d'un écart significatif entre le revenu taxé à travers les bulletins entrepris et son revenu réel largement inférieur et que son recours est dès lors à déclarer justifié en son principe. En ce qui concerne néanmoins l'importance de la réduction du revenu imposable de l'année 2006 à opérer, les deux parties doivent être considérées comme ayant accepté un certain degré d'approximation en s'abstenant, l'une, de préciser les motifs à la base des critiques formulées par le bureau d'imposition et le bénéfice qui serait dégagé par application des chiffres considérés comme corrects et, l'autre, de justifier les montants inscrits dans son bilan fiscal au vu de ces critiques.

Dans ces conditions, la Cour est amenée à retenir en tant que revenu imposable arrondi soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités au titre de l'année d'imposition 2006 un montant qui se situe plus ou moins à moyen terme entre celui de ... € déclaré par la société ... et approximativement le double de ce dernier qui pourrait résulter de la prise en compte de l'ensemble des critiques du bureau d'imposition, pour retenir en l'occurrence un montant de ... €.

Finalement, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir annulé une décision implicite de rejet du directeur au motif que, par opposition au domaine administratif, le silence observé par le directeur pendant plus de six mois après l'introduction d'une réclamation contre le bulletin d'impôt ne serait pas à considérer comme une décision implicite de rejet susceptible de faire l'objet d'un recours et que dans cette hypothèse, le recours devrait être dirigé contre la décision initiale ayant fait l'objet de la réclamation, donc en l'espèce les bulletins d'impôt litigieux.

L'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 n'admet l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif, en cas de silence du directeur suite à une réclamation, que contre « *la décision qui fait l'objet de la réclamation* », en l'espèce les bulletins entrepris du 6 mai 2009, et non pas contre une décision implicite de rejet du directeur (cf. doc. parl. 3940^{A2}, amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p. 5, ad (3) 3.: « *Par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. (...) Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé, non pas contre une décision implicite de rejet mais contre la déclaration initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée* »).

Il s'ensuit que le recours de la société ..., comme le confirme par ailleurs le libellé de la requête introductive de première instance, avait déféré au tribunal administratif les deux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2006, émis le 6 mai 2009, et le fond des taxations y décidées, de manière que le tribunal n'était pas saisi d'une décision directoriale implicite de rejet de la réclamation du 1^{er} juillet 2009 et qu'il n'a pas pu prononcer l'annulation d'une telle décision.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, il y a partant lieu de qualifier le courrier prévisé de la société ... du 1^{er} juillet 2009 adressé au bureau d'imposition comme réclamation valablement introduite contre les bulletins prévisés du 6 mai 2009 et d'admettre que le tribunal administratif et, sur appel, la Cour ont été utilement saisis du

recours contentieux de la société ... dirigé contre les mêmes bulletins, et des taxations de revenus arrêtées par ces derniers, à défaut d'une décision directoriale ayant statué sur cette réclamation. Eu égard à l'écart substantiel ci-avant constaté entre le revenu imposable fixé par les bulletins entrepris et celui pouvant être utilement admis à partir des éléments en cause ci-avant analysés, le recours de la société ... est fondé et il y a lieu de réformer les bulletins entrepris dans le sens de fixer le revenu imposable de la société ... au titre de l'année d'imposition 2006 au montant de ... €.

Il s'ensuit que l'appel de l'Etat est justifié dans la seule mesure où il critique la décision des premiers juges d'annuler une décision implicite de rejet directoriale et que le jugement entrepris encourt de ce chef la réformation en ce qu'il n'y a pas lieu d'annuler une prétendue décision implicite du directeur portant rejet de la réclamation du 1^{er} juillet 2009, l'appel étant à rejeter pour le surplus.

Par rapport au recours initial de la société ..., il y a lieu de confirmer la conclusion des premiers juges qu'au fond il est à déclarer justifié en son principe, mais de réformer le jugement entrepris dans le sens que, par réformation du bulletin entrepris de l'impôt sur le revenu des collectivités, le revenu imposable est à fixer au montant de ... € et que, par réformation du bulletin entrepris de l'impôt commercial communal, le bénéfice d'exploitation est à fixer au même montant.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de condamner l'Etat aux dépens des deux instances.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 3 février 2012 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris, dit qu'il n'y a pas lieu d'annuler une prétendue décision implicite du directeur portant rejet de la réclamation du 1^{er} juillet 2009,

pour le surplus, par réformation du bulletin entrepris de l'impôt sur le revenu des collectivités, fixe le revenu imposable au montant de ... € et, par réformation du bulletin entrepris de l'impôt commercial communal, fixe le bénéfice d'exploitation au même montant,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 26 juin 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative